

## **EL ENGAÑO EN LA INFRACCION Y EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

**Dr. Pablo D. Chalar<sup>1</sup>**

**Dr. Leonardo Bon<sup>2</sup>**

### **REFLEXION INICIAL**

El tema que nos convoca refiere a la difícil y pretenciosa tarea de encontrar, si las hubiera, las diferencias existentes en la utilización de idéntica expresión lingüística por distintas normas, por consiguiente nuestra labor se encaminará hacia la obtención de una interpretación que si bien entendemos necesario, configure un discurso descriptivo de las normas vigentes (sin ignorar las enormes dificultades de esta intención, en virtud de los preconceptos que cada intérprete ostente), admita también la posibilidad de contraste empírico; en otras palabras, deberíamos obtener como resultado de nuestra labor hermenéutica, una posición susceptible de admitir refutaciones atendiendo a la experiencia. De lo contrario, lo que obtendríamos sería un “encierro discursivo” el cual siempre “favorece la autopoiesis, esto es la autolegitimación impermeable que, de producirse, corre el riesgo de transformar una teoría en algo totalmente alejado del conocimiento de lo externo”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales egresado de UDELAR, Profesor Ayudante en la Cátedra de Ilícitos y Delitos del Programa Master en Derecho y Técnica Tributaria de la UM, Aspirante a Profesor Adscripto en la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR, Encargado del Departamento Contencioso de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva.

<sup>2</sup> Doctor en Derecho y Ciencias Sociales egresado de UDELAR, Aspirante a Profesor Adscripto en la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR, Funcionario del Departamento Contencioso de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva.

<sup>3</sup> Blanco, Andrés. Responsabilidad de Administradores y socios de sociedades comerciales. FCU, año 2006, pág. 81, citado por los exponentes en las III Jornadas Tributarias organizadas en el año 2010 al tratar el tema de la suspensión del certificado único en la adopción de medidas cautelares.

Pues bien, así planteado, nos gustaría contextualizar este tema señalando, como ya lo hemos hecho en otras oportunidades, que las normas tributarias en general, ostentan la particularidad de consistir en disposiciones por naturaleza limitantes de libertades individuales, así como derechos, entre ellos predominantemente el derecho de propiedad, el de libre empresa y en el caso en estudio, la libertad.

Es así que incluso socialmente, abunda la concepción de considerar a los ilícitos fiscales como poseedores de un disvalor significativamente inferior al que ostentan los ilícitos o delitos que afectan bienes jurídicos tradicionales o mayormente comprendidos como ser el de la vida o la propiedad particular, ya que en estas figuras de ilícitos tributarios, no se sustraen bienes del patrimonio de nadie sino que en sustancia se omite volcarlos al Erario Público, lo que dificulta especialmente su entendimiento <sup>4</sup>

En suma, para esta concepción, los ilícitos fiscales, pertenecientes a la clase de “**ilícitos artificiales**” (clasificación que no compartimos), no solo son difícilmente aceptados, sino que también, *“la conciencia popular rehúsa admitir que las infracciones fiscales puedan configurar un ilícito criminoso, viendo antes que nada en la acción u omisión contraria a la ley fiscal una forma de defensa de la libertad natural contra las coacciones fiscales”*<sup>5</sup>.

Sin embargo, esta involuntaria tendencia que se observa socialmente, omite apreciar elementos constitutivos y por ende caracterizantes de la materia Tributaria, desconociendo por momentos su carácter de **Derecho Público y su especial relevancia en la prosecución de los créditos fiscales**, sustento del Estado Social de Derecho, y en donde se estima más atinado el tratar de equilibrar la protección de derechos individuales, con el interés general o supra individual en la protección de la **Hacienda Pública**; en la recaudación y controles impositivos de la actividad de los contribuyentes, y sin duda, la ratio de las disposiciones legislativas en las

---

<sup>4</sup> Langón Cuñarro, Miguel. “El delito de defraudación tributaria: un enfoque criminológico” Revista Tributaria. IJET. Nro. 65. Año 1985. Págs. 101 a 107.

<sup>5</sup> RETA, ADELA “El delito de defraudación tributaria. Modificación del art. 110 del Código Tributario.” Revista Tributaria N° 49 año 1982, pág. 304. En dicha oportunidad la distinguida profesora citó palabras del profesor brasileiro RUY BARBOSA NOGUEIRA.

cuales analizaremos el alcance y concepto del engaño, responden a una clara **naturaleza fiscalista**<sup>6</sup>.

### **APROXIMACIÓN AL TEMA. DIFERENCIAS ENTRE INFRACCIÓN Y DELITO TRIBUTARIO**

No hay delito ni infracción sin una preexistente figura típica (tipicidad), creada únicamente por una Ley (legalidad) que así lo determine y para la aplicación consiguiente de la pena, sin importar cual fuere la naturaleza jurídica de ésta (privativa de libertad, pecuniaria, etc.), consecuencia inexorable de la configuración de un delito o una infracción, deberán haberse cumplido todas las etapas del debido proceso y haberse contemplando en él todos los principios y garantías que la Constitución y la Ley atribuyen a las partes, tales como defensa, igualdad, etc. (debido proceso legal).

Por su parte, ZAFFARONI<sup>7</sup>, ha sostenido que "...el derecho penal administrativo no es materia penal sino una rama paralela del mismo...la naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigue un propósito preventivo especial...el derecho penal es el único cuya coerción procura la prevención especial en tanto que el resto del orden jurídico procura la reparación (que incluye la reposición cuando es posible)...el derecho penal administrativo se caracteriza por proveer a la seguridad jurídica por ambas vías. De allí que dicha legislación por participar parcialmente de la función preventiva especial, debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal..."

A nuestro humilde criterio, dónde sí radica una diferencia sustancial, es en los fundamentos de las sanciones.

En efecto, en el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento, en cambio en el terreno de las infracciones, o sea, el Derecho Administrativo Infraccional Sancionatorio, la sanción se dirige al individuo que la comete y no a la sociedad, de ahí que, por

---

<sup>6</sup> CHALAR, Pablo D. El artículo 18 del Código de Proceso Penal y su aplicabilidad al delito de defraudación tributaria. Revista Tributaria, N° 203, pág. 149 y siguientes

<sup>7</sup> ZAFFARONI, EUGENIO. Manual de Derecho Penal. Parte General. Págs. 79 y sgtes.

lo pronto, el pago de la obligación en sede de Derecho Penal Fiscal, no tenga el efecto de ser una causa excusa absolutoria extra legal, ya que la pena esta claramente dirigida a la sociedad en su conjunto.

Siguiendo con el análisis propuesto, entendemos, en acuerdo con la doctrina mayoritaria, que nuestro código se ha inclinado por la posición dualista, aquella que reconoce categorías diferenciales de ilícitos tributarios, ubicando a las infracciones tributarias en un estadio diferente al derecho penal común. En pocas y claras palabras, esta tendencia que logramos contextualizar equidistante entre las posiciones administrativistas y las penalistas, identifica por un lado a los delitos tributarios y por otro a las infracciones administrativas, entendiendo que los delitos atentan contra la hacienda pública, mientras que las infracciones atentan contra la actividad financiera de la Administración.<sup>8</sup>

Se observa así que se funda o pretende explicar las diferencias entre uno y otro de los elencos de ilícitos recurriendo a diferenciar el disvalor del resultado obtenido al configurarse el tipo, frente al bien jurídico tutelado, de ahí que mientras en los delitos se pretende castigar la lesión a los derechos de la comunidad ya que el bien jurídicamente tutelado o protegido en la especie, resulta ser **el orden financiero del Estado, la Hacienda Pública** entendida como *“la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de atender necesidades comunes, a la que aquellos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de los medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias”<sup>9</sup>*, en las infracciones se trata de tutelar no solo la tarea recaudatoria pura sino también se procura asegurar el regular desenvolvimiento de la actividad administrativa consistentes en la fiscalización y control del cumplimiento de las relaciones jurídicas tributarias por los sujetos obligados.

La perspectiva dogmática explicitada significa asumir determinados enunciados a priori, con el objeto de considerarlos premisas plausibles en nuestro razonamiento, esto es:

---

<sup>8</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos Maria. Derecho Financiero tomo II, 9 edición. La Ley Bs As 2005. ACOSTA CASCO, Natalia y AGOSTINO GIRALDEZ, Sol. Infracciones y Delitos Tributarios. Procedencia y Relevancia de su Distinción. 2das Jornadas Tributarias en Homenaje al Cr. Luis Simón Diciembre 2009. [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)

<sup>9</sup> GURFINKEL DE WENDY, LILIAN y RUSSO, EDUARDO ANGEL, “Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771. Depalma. Argentina, año 1990, pág. 215.

A.- la conducta de un sujeto que concuerde tanto con el tipo contenido en el artículo 96 del Código Tributario así como con el artículo 110 del mismo cuerpo normativo, será pasible de reproche por la ilicitud de sus acciones con la imposición de dos sanciones: una pecuniaria y otra corporal o privativa de libertad.

B.- La pretendida imputación de ambos ilícitos por la Administración, significa la consideración de la configuración de los elementos constitutivos del tipo por dos jurisdicciones distintas, esto es: la tipificación de la infracción, como manifestación de voluntad contenida en un acto administrativo, será pasible de contralor de legalidad por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, (art. 309 de la Constitución) mientras que la denuncia por la existencia de conductas que prima facie pueden configurar el delito de defraudación tributaria, será instruida y eventualmente tipificada por los órganos del Poder Judicial especializados en materia penal, todo ello, con los problemas que insurge la doble jurisdicción de los asuntos.

C.- Se aplican distintos regímenes jurídicos, contenidos cada uno de ellos en capítulos diferentes del Código tributario, así como en normas extra Código Tributario (contenidas en el Código Penal artículo 91). Como es natural, tal afirmación conspira contra la concepción de considerar aplicables de inmediato y en bloque los principios del derecho penal a las infracciones contenidas en el capítulo V del mentado cuerpo normativo, sin perjuicio de su carácter supletorio por integrar el género de principios generales del derecho punitivo.

D.- Existen particularidades que apuntan a afirmar las diferencias existentes entre la infracción y el delito, así pues, la muerte del infractor en materia penal extingue la existencia de responsabilidad, mientras que en materia infraccional tributaria dicha responsabilidad pecuniaria se transmite a los sucesores sin perjuicio del beneficio de inventario (artículo 103 C.T.U); el delito se sanciona con pena privativa de libertad mientras que la infracción se pena con multa (no conmutable por prisión); en materia infraccional no será necesario identificar indefectiblemente a una persona física responsable del accionar pasible de reprochabilidad dado que el artículo 104 del Código Tributario establece la posibilidad de imputar dicha

infracción a las personas jurídicas o entidades sin la necesaria identificación de las personas materialmente autoras de la conducta.

E.- Finalmente, pero no menos importante, es la interpretación histórica evolutiva del artículo 110 del Código Tributario, ya que de dicha hermenéutica podemos delinear algunas consideraciones adicionales. En la redacción anterior a la del artículo 23 del Decreto Ley 15294 del 23 de junio de 1982 (redacción actualmente vigente), encontrábamos en el tipo contenido tanto en la infracción como en el delito la referencia al fraude así como similar referencia subjetiva, pudiéndose concluir que la diferencia consistía en que el delito estaba limitado a aquellos casos de especial gravedad o que la entidad del daño ameritaba la reprochabilidad penal de la conducta del agente (atendiendo a los literales a, b y c de dicha redacción), sin perjuicio de que era una figura de daño. No obstante lo dicho, podemos afirmar que ambos ilícitos coincidían una vez probado el fraude y verificados alguno de los tres requisitos contenidos en los incisos reseñados dejando de lado la discusión que se planteaba respecto a si eran condiciones de procesabilidad o integraban el tipo. En la redacción actual del artículo 110 no encontramos la referencia al fraude, así como tampoco existen los literales que permitían manifestar la existencia de una figura igual a la de la infracción pero reservada para aquellos casos de gravedad.

De lo expuesto, podemos concluir que nos encontramos ante regímenes jurídicos dispares, afirmación que emana de la paulatina modificación de las normas, así como de las distintas soluciones legales existentes para cada cuerpo de ilícitos, circunstancias que conllevan a que las infracciones se desembaracen de los criterios de corte ontológico, sustancial o filosófico, claramente metajurídicos que las igualan con los delitos olvidando el tratamiento jurídico que recibe cada uno de ellos.

### **EL ENGAÑO UTILIZADO EN AMBOS ILICITOS TRIBUTARIOS**

Véase que así planteado, la conclusión evidente, in limine que resulta de este planteo es la existencia de diferencias entre el engaño requerido en la infracción de defraudación y el engaño considerado por el delito homónimo, lo

que nos lleva a la tarea de pesquisar el concepto, encontrándonos con algunas dificultades, a saber:

**Primera dificultad: lingüísticamente la expresión utilizada es la misma,** a saber: por engaño la Real Academia Española entiende a la acción y efecto de engañar y en una segunda acepción refiere a falta de verdad en lo que se dice, cree, piensa o discurre; mientras que por engañar entiende dar a la mentira apariencia de verdad, inducir a alguien a tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas.

En igual sentido, la Dra. Reta sentenciaba que el engaño se definía como “toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando u obrando con mentiras o artificios para frustrar la ley o los derechos que ella nos da” mientras que el fraude “no es otra cosa que el hecho de frustrar la ley o de usurparnos lo que por derecho nos pertenece de manera que el engaño puede considerarse como el medio de arribar al fraude y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño” concluyendo que “en esencia, la materialidad de la conducta es idéntica en ambos casos: el engaño, o sea actos positivos de disimulación o simulación de la verdad que generan un error en la víctima... El engaño como quedo dicho, consiste en una simulación o disimulación de la verdad que induzca en error a los representantes de la Administración Tributaria. Su inclusión en la figura como modalidad del obrar reclama necesariamente una conducta que se proyecte sobre la psiquis del funcionario actuante”.<sup>10</sup>

En igual sentido, MARCCELLO FRANCO expresa que: “por engaño debemos entender todo proceder del sujeto activo idóneo para inducir en error a la administración tributaria, debe tratarse de un engaño que rebase el equivalente a la simple mentira, que la supere en contenido y entidad, ya que sustancialmente la simple mentira no basta per se para configurar el proceder engañoso requerido por el tipo penal. La mentira pura y simple, sin vestigio alguno de idoneidad, desprovista de todo signo de exteriorización debe ser excluida por insuficiente para configurar un proceder engañoso... la forma

---

<sup>10</sup> RETA, Adela. El Delito de Defraudación Tributaria en la Ley No. 15.294. Revista de Derecho Penal No. 6 pág. 50, 51 y 52..

adoptada por el engaño debe ser hábil para inducir a error a alguien normalmente precavido.”<sup>11</sup>

En la dogmática tributarista nacional, el Dr. Andrés Blanco, se inclina por análoga posición, manifestando que “...creo que podría convenirse razonablemente en que, según los textos legales, el engaño o la ocultación tienen que estar dotados de idoneidad, porque el engañado o a quien se le oculta la realidad, es la Administración Fiscal, que actúa a través de personas conocedoras de las normas y las prácticas tributarias.”<sup>12</sup>

**Segunda dificultad: No existe un concepto normativo de engaño en nuestro derecho positivo.** Llamativamente observamos que a pesar de recurrirse a la expresión engaño tanto en el derecho tributario como en el Derecho Penal o Civil, en ninguno de estos órdenes positivos encontramos una definición de la expresión; siendo sin embargo, en parte esclarecedora la definición que el artículo 96 del C.T.U. realiza del concepto de fraude. El citado artículo, define al fraude como todo engaño u ocultación; razón por la cual no resulta desatinado sostener que la simple o mera ocultación no configura engaño y dicha conducta no estaría incluida en el tipo previsto en el artículo 110 del Código Tributario,<sup>13</sup> no obstante la posibilidad de verificar un ocultamiento activo de las circunstancias que pueden determinar el peligro de acaecimiento del perjuicio al Erario Público<sup>14</sup>, una omisión activa, en el sentido de no ser tan solo olvido sino una acción de esconder, siendo posible penar la ocultación cuando la misma verifica un engaño.<sup>15</sup>

Sin perjuicio de lo dicho, como dato anecdótico, debemos expresar que se ha admitido en derecho comparado, la comisión del engaño por omisión de informar sobre circunstancias conocidas por el sujeto, o aquellas circunstancias

---

<sup>11</sup> FRANCO DELL ISOLA, Marccello, Delitos Fiscales cometidos contra la Administración Tributaria. Editor Carlos Alvarez, año 2009, pág. 265.

<sup>12</sup> BLANCO, Andrés. “Fraude e Ilícitos Tributarios en el Derecho Uruguayo Actual”. Revista Derecho Penal Hacienda y Administración Pública. F.C.U. Año 2008.

<sup>13</sup> RETA, Adela. El Delito de Defraudación Tributaria en la Ley No. 15.294. Revista de Derecho Penal No. 6 pág. 52..

<sup>14</sup> LANGÓN, Miguel. Delitos Tributarios en el Código Tributario y en Leyes Especiales. Revista Tributaria No. 158, pág. 616.

<sup>15</sup> BERRO, Federico. Los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones. FCU, año 2007, págs. 85 y 93.



en las que se afirma como correcto lo que no lo es, afirmar un hecho como acaecido en determinado período a pesar de no ser real.<sup>16</sup>

**Tercera dificultad: No se observan adjetivaciones que posibiliten (desde una construcción exclusivamente gramatical) entender la exigencia de alguna entidad determinada de engaño como requisito imprescindible para la configuración del tipo,** o lo que es lo mismo, el reproche que prevén las disposiciones oscultadas, no se nutre de elementos cuantitativos objetivizables que cuantifiquen el engaño imprescindible para la constitución del injusto y en ese sentido permita al intérprete una adecuada aprehensión de la conducta típica o desvalorada, por ello la conducta o modalidad típica contenida tanto en el artículo 96 como en el artículo 110 del Código Tributario no contiene referencias que puedan limitar su verificación a casos que representen determinada entidad en cuanto a perjuicio o daño (como si sucedida en la redacción anterior al año 1982 del artículo 110) , esto es: no existen referencias objetivas o subjetivas que delimiten la verificación de la conducta antijurídica o determinen el desvalor de la misma atendiendo a la verificación de determinado perjuicio patrimonial, por consiguiente, la antijuridicidad de la conducta queda evidenciada con la verificación del tipo previsto en ambas normas. Importando en suma **la calidad del engaño**, relacionada con el derecho a la verdad y entendido como aquella responsabilidad que se asume por generar una representación defectuosa de la realidad en otro sujeto.<sup>17</sup>

El tema de la exigencia normativa de cierta entidad, no resulta baladí, al contrario, para los tratadistas franceses, una concepción objetiva de la entidad del engaño es lo que les permitió edificar la teoría de la “mise en scène”, maniobras fraudulentas entendidas como la edificación o construcción de algo, la puesta en escena, un hacer positivo exteriorizado por maquinaciones, ardises, estratagemas, combinaciones de hechos cuyo objetivo es consolidar

---

<sup>16</sup> BACIGALUPO ZAPATER, citado por FRANCO DELL ISOLA, Marccello, Delitos Fiscales cometidos contra la Administración Tributaria. Editor Carlos Alvarez, año 2009, pág. 269.

<sup>17</sup> KINDHAUSER, Urs. La estafa como autoría mediata tipificada. Xerox S.A. Bogotá. Año 2002, pág. 29

de manera verosímil lo que sustancialmente es falaz con el propósito de engañar<sup>18</sup>.

Entonces, asumiendo como cierto que no podemos referirnos en estas figuras a un engaño en el sentido de estratagema o ardid instrumentalizador del error, resulta en principio plausible hablar de un engaño asegurativo, preparativo o encubridor del incumplimiento en la relación jurídica tributaria existente entre Estado y contribuyente como lo hacen los Dres. Barrera y Pereira en su obra “La Defraudación Tributaria” en relación al delito contenido en el artículo 110 pero que no encontraríamos dificultades en trasladar también a la infracción contenida en el artículo 96. Desde ya aclaramos que si bien resulta atractiva esta interpretación, la entendemos propicia para diferenciar al engaño de estas figuras, del engaño requerido para el delito de estafa, no siendo compartible la posición antes comentada en el sentido de entender que esta posición de la Administración (de ignorancia a priori) puede significar la dudosa constitucionalidad de una pena privativa de libertad ya que en el contribuyente existe la obligación genérica de colaboración en tareas de determinación e investigación que efectué la Administración en un todo de acuerdo con el artículo 68 y 70 del CT, existiendo pues subyacente el deber genérico de veracidad en la relación jurídica tributaria. Reconociendo que la configuración de la conducta tipificada tanto en el 96 como en el 110 solo se admiten en el contexto de una relación jurídica tributaria y concretamente en torno al cumplimiento de la obligación tributaria, resulta un exceso limitante de la eficacia que estas normas tendrían respecto al interés jurídico tutelado exigir la colaboración del contribuyente en un mandato legal penal, siendo suficiente la obligación existente (arts. 68 y 70).

En efecto, al referirse el delito de estafa a estratagemas o engaños artificiosos, está imponiendo legalmente la necesidad de un engaño calificado, de cierta entidad, aparatosidad o escenificación que se visualiza a través de actos externos, con aptitud de provocar el error en la víctima y desarrollados con la clara intencionalidad de obtener ese resultado. Así descripto, vemos en la estafa la exigencia de un engaño calificado que debe nutrirse de palabras y de hechos exteriores que den apariencia de verdad a lo naturalmente falaz,

---

<sup>18</sup> ROMERO, Gladys. Los elementos del tipo de estafa. Lerner Editores Asociados. Buenos Aires. Año 2002. pág 150

artificiosidad, maquinación, aparatosidad que repetimos, no son necesarias en la defraudación tributaria.

En palabras de CAIROLI: toda “conducta desleal, de mala fe, toda forma de astucia, artificio, engaño o comportamiento incorrecto idóneo para causar daño plasma esta figura... siempre naturalmente que haya dolo, es decir conciencia de engañar y voluntad de obtener, haciéndolo, un provecho indebido en perjuicio de los intereses fiscales”<sup>19</sup>

**Cuarta dificultad: tanto la infracción como el delito de defraudación utilizan la expresión engaño en tipos de tendencia o peligro.**

La naturaleza de ilícitos de peligro, determina que el tipo se verifique a través de criterios de posibilidad o probabilidad de ocurrencia del resultado dañoso, la conducta desarrollada debe tener la suficiencia o aptitud de originar el advenimiento de sucesos fácticos, en pocas palabras, significa que la conducta del agente que resulte en definitiva configurante del injusto contenido en las normas estudiadas debe ser capaz de desencadenar un peligro inmediato y concreto sobre el bien jurídicamente tutelado.

Así dispuesto, “todo delito de peligro implica diagramar la estructura del tipo objetivo en base a una regla tácita de frecuencia abstracta, sustentada en la experiencia y en la teoría estadística de la probabilidad”<sup>20</sup>, afirmar lo anterior no es otra cosa que entender la verificación del tipo de peligro recurriendo a cursos causales hipotéticos que permitan avizorar una probabilidad objetiva de lesión al bien tutelado.

En los delitos de peligro, a los efectos de su imputación, se debe probar que el actor pudo representarse la relación de riesgo que significaba la conducta desplegada, y al menos asentar que el evento dañoso pudiera llegar a producirse, sin perjuicio de recordar la existencia de autores que sostienen que para esta clase de ilícitos de peligro, existe la presunción del dolo, de carácter simple y por tanto con la posibilidad de ser destruida por prueba en contrario.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> CAIROLI, Milton citado en LJU caso 12408 tomo 104 año 1992 TAP 3° citado por FRANCO DELL ISOLA, Marccello, ob. Cit. pág. 270.

<sup>20</sup> FERNANDEZ, Gonzalo, Los Peligros del Peligro Penal. Epílogo a la obra de BAIGUN, David. Los Delitos de Peligro y la Prueba del Dolo. BdeF. Año 2007. pág. 49.

<sup>21</sup> LANGÓN, Miguel. Delitos Tributarios en el Código Tributario y en Leyes Especiales. Revista Tributaria No. 158, pág. 615.

En palabras de MARCCELLO FRANCO: "...se prescinde, para su consumación, de la concreción de la finalidad perseguida, es decir el provecho injusto o indebido y el daño correlativo, por la propia naturaleza de peligro que tienen ambas figuras penales... el momento consumativo se ubica, por mandato legal, en una etapa cronológica y lógicamente anterior a la obtención del provecho patrimonial efectivo".<sup>22</sup>

En suma, estamos frente a ilícitos que se verifican o consuman por la actividad de su agente siempre y cuando aquella revista potencialidad de dañar al bien jurídicamente protegido.

### **LAS DIFERENCIAS EN EL ENGAÑO CONTENIDO EN LA INFRACCION Y EL DELITO**

Las dificultades supra enunciadas, nos hacen discurrir inevitablemente hacia la formulación de enunciados prescriptivos que pretenden dar significado a nuestra posición interpretando la realidad, autorizándonos a suponer entonces que las diferencias en el engaño contenido en uno y otro de los artículos comentados se encuentran no en su acepción conceptual normativa o lingüística gramatical, tampoco en la entidad del mismo, ya que ninguna de dichas normas la requiere, y finalmente tampoco en virtud del momento consumativo de los ilícitos en análisis ya que ambas figuras adelantan o anticipan la tutela del interés jurídico protegido a estadios anteriores al de efectiva lesión.

Por consiguiente, las diferencias se encuentran en los contextos, en los ámbitos de aplicación de una y otra figura de reproche, en pocas palabras: se deben contemplar las diferencias en los caracteres circundantes que conforman cada entidad normativa.

### **DIFERENCIA EN LA PRUEBA DE LA INTENCIONALIDAD**

Tanto en la figura de la infracción, como en la del delito, la imputación no procede tan solo con la prueba de la acción o conducta engañosa, sino que es

---

<sup>22</sup> FRANCO DELL ISOLA, Marccello, ob. cit, pág. 271.

menester acreditar el elemento subjetivo; en pocas palabras: se tipifican ambos ilícitos a título de dolo directo, esto es: no es posible de ser instrumentado en forma negligente, sino con la real y contundente conciencia y voluntad de lograr efectivizar el resultado.

Actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo. Los dos componentes del dolo son, por consiguiente, el saber (elemento intelectual o volitivo) que se realiza y el querer (elemento volitivo) realizar el tipo del injusto, o como señala JESCHECK su esencia consiste en conocer y querer los elementos objetivos pertenecientes al tipo legal <sup>23</sup>

Sin perjuicio de lo dicho, en la infracción de defraudación, la ley facilita a la administración la prueba del dolo, pues enumera en el art. 96 del C.T. una serie de circunstancias que, si se verifican, permiten presumir (inferir) la intención de defraudar. En esos casos recae sobre el administrado la carga de la prueba para desvirtuar la inferencia que se realice en base a los hechos enumerados en la ley. Cuando los hechos inferentes enumerados en el art. 96 estén probados, es de cargo del administrado la prueba de que no actuó en forma dolosa.

El establecimiento de estas presunciones tiene como finalidad alivianar a la Administración la carga probatoria, pues los llamados hechos internos o psicológicos, como lo es el actuar doloso son, de regla, de muy difícil prueba.

Presumir significa: “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello” (Diccionario de la Real Academia Española); “accionar o efecto de conjeturar el juez mediante razonamiento de analogía, inducción o deducción, la existencia de hechos desconocidos, partiendo de los conocidos.” (E. J. Couture, “Vocabulario Jurídico” ediciones Depalma año 1976).

Vemos que el Código Civil las define como: “consecuencias conjeturales que la ley o el magistrado sacan de un hecho conocido a otro desconocido” (artículo 1600).

La presunción en su concepto jurídico significa: “un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le

---

<sup>23</sup> APARICIO PEREZ, José. El delito fiscal a través de la jurisprudencia. Aranzadi. España. Pág. 280.

indican cuál es el modo normal como suceden las cosas y los hechos...” (TARIGO, E. “Indicios y presunciones” en “Curso de derecho Procesal”, T. II, FCU, Montevideo, 1994, p. 150).

Tradicionalmente se clasifican las presunciones en dos grandes tipos: legales y judiciales. A su vez las primeras se subdividen en absolutas y relativas.

Las presunciones legales implican un desplazamiento del objeto de la prueba en virtud de que las reglas de la experiencia indican que -salvo prueba en contrario- el desarrollo de ciertas conductas apareja la verificación de determinada consecuencia.

“En las presunciones legales es el legislador quien ha establecido de antemano, anteponiéndose al juez, el razonamiento deductivo que le permite llegar a la formulación de la presunción” (TARIGO, E. “Indicios y presunciones” en “Curso de derecho Procesal”, T. II, FCU, Montevideo, 1994, p.146.)

Si aceptamos como cierto que a todo efecto precede una causa, es lógico presumir la existencia de esa causa tan solo observado su efecto, y dicho proceder en el caso, es el fiel cumplimiento de la norma.

Como señala GASCÓN ABELLÁN, los llamados hechos internos o psicológicos -como el dolo o la culpa- son los que cualifican la voluntad de un individuo (si tuvo intención de realizar una conducta, si hubo ánimo de lucro, ánimo de engañar etc.) o determinan el conocimiento acerca de un hecho (por ejemplo el origen ilícito de los objetos en el delito de receptación). Sin embargo, el hecho de que esta clase de hechos sean internos o no-observables no significa que no sean auténticos hechos y, por lo tanto, comprobables mediante juicios descriptivos. Significa tan sólo que, a diferencia de los hechos externos, que al menos en el momento en que se producen son directamente constatables, los hechos psicológicos son de más difícil averiguación pues, por definición, requieren siempre ser descubiertos o inferidos a partir de otros hechos externos. El conocimiento de hechos psicológicos es siempre un conocimiento indirecto a partir de otros hechos.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> GASCÓN ABELLÁN, Marina: “Los hechos en el Derecho”, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 77.

En palabras de SIMON ACOSTA: "...el ánimo es un elemento subjetivo e independiente de la conducta material. Los elementos concretos que integran la conducta material del agente no son más que indicios de los que se infiere, mediante las reglas de experiencia humana, la existencia o no del ánimo de defraudar."<sup>25</sup>

El elenco de presunciones reguladas por el artículo 96 del CT, son exclusivamente aplicables en el ámbito de la infracción y por supuesto, no del delito; con lo cual se observa una importante diferencia: si bien ambos ilícitos se tipifican e imputan a título de dolo, el mismo se presume salvo prueba en contrario en la infracción, ya que a partir de un hecho cierto que debe ser probado por la Administración, se deriva la probabilidad de la existencia de voluntad, lo que posibilita tener por cierto el fraude fiscal, derivado del alivio de la carga de la prueba relativo al aspecto subjetivo o intencional.

Esta diferencia cualitativa existente entre delito e infracción en lo que respecta a la prueba del dolo, permite presumir –como lo hace RAMAYÓN- que respecto del delito, “se debe exigir un mayor disvalor que no debería limitarse solamente al monto evadido, sino que habría que encontrar otros elementos adicionales que incrementen el riesgo de afectación del bien jurídico... estas marcadas diferencias cualitativas... deben ser tenidas en cuenta para el análisis del distingo del alcance de ambos ámbitos sancionatorios, en razón de que deben existir fundamentos basados en principios constitucionales para legitimar el poder punitivo del Estado... la diferencia de ambos ámbitos debe sustentarse...en una valoración de la modalidad comitiva que determinara la creación de un riesgo mayor al bien jurídico protegido y una mayor deslealtad del sujeto frente a su deber de auto-declarar sus tributos. En ese contexto... aunque consistan en presunciones de dolo para el ámbito infraccional, parece ser un parámetro adecuado y razonable para delimitar ambos campos de protección penal en relación al riesgo creado en la imputación objetiva de la conducta”<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> SIMON ACOSTA, Eugenio. El delito de defraudación tributaria. Aranzadi. España. Pág. 45.

<sup>26</sup> RAMAYON, Nicolás. Reflexiones acerca de la entidad objetiva del ardid o engaño en el delito de evasión tributaria simple. Necesidad de deslindar armónicamente el tipo penal del art. 1 de la ley 24769 con el art. 46 de la ley 11683. IV Jornadas de Derecho Penal Tributario. Año 2010. Bs As. Argentina.

## **DIFERENCIAS EN EL BIEN JURÍDICO TUTELADO**

La determinación del bien jurídico necesariamente afectado por la relación en el caso infraccional o penal, es imprescindible en el actual desarrollo de la moderna dogmática, donde toda conducta delictiva debe necesariamente lesionar o poner en peligro cuando así lo dispone la ley, un bien jurídico protegido por ella (principio de lesividad); y en la que éste cumple, por un lado, una función crítica o de garantía, limitando al mínimo indispensable la práctica punitiva, y por otro, una tarea teleológica, sirviendo como criterio de interpretación del tipo<sup>27</sup>.

Definimos entonces que “bien jurídico penalmente tutelado, es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado que revela su interés mediante la tipificación penal de conducta que le afecta”. Por ejemplo, el bien jurídico no es propiamente el honor sino el derecho a disponer de dicho honor; como el bien jurídico no es la propiedad sino el derecho de disponer de los propios bienes patrimoniales<sup>28</sup>.

Dada la estrecha vinculación existente entre el cumplimiento del principio de solidaridad por parte de los integrantes del colectivo y los fines propios del Estado social de Derecho, se ha afirmado razonablemente que el ilícito tributario configura una violación del deber genérico de solidaridad, consistiendo la misma esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas de dinero que deberían ser usadas a favor de la sociedad.

En similar sentido, se pronuncia J. J. QUERALT JIMÉNEZ, citado por Franco, al sostener que “la razón jurídico política y político criminal de la incriminación estriba en el deber jurídico público de contribuir al levantamiento de las cargas públicas, de modo acorde con la capacidad económica de cada cual, sin que el sistema fiscal tenga en ningún caso alcance confiscatorio”.

La rigurosa correlación existente entre el cumplimiento de los deberes de solidaridad y los fines propios del modelo de Estado social, ha permitido afirmar, con singular acierto, que el ilícito tributario configura una “violación del

---

<sup>27</sup> Fernández, Gonzalo. “Bien Jurídico y Sistema del Delito”, págs 289 y sgtes.

<sup>28</sup> Zaffaroni, Eugenio Raúl. “Manual de Derecho Penal. Parte General”. Sexta Ed. Año 2003. Pags. 52 y sgtes.



deber de solidaridad”, consistiendo esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas de dinero que deberían ser usadas a favor de la colectividad. Esa conducta evasiva constituiría un obstáculo relevante para la consecución de los fines estatales de carácter social.

El delito fiscal implica por parte de su autor una infracción de la obligación que tiene éste, como miembro de la sociedad organizada, de contribuir con sus bienes a los gastos comunes. El fraude tributario perjudica a los coasociados, que se ven constreñidos a pagar de más, como forma de compensar lo que no pagan aquellos que incumplen con la obligación social de contribuir con las arcas estatales, resultando de esta forma lesionada, aún cuando de un modo indirecto, la justicia conmutativa y distributiva.

El incumplimiento de este deber constitucional tiene su manifestación más reprobable en el fraude fiscal, expresión de una profunda insolidaridad social. El Estado reacciona contra el fraude fiscal por medio de las potestades de investigación y regularización que atribuye a la administración tributaria, y especialmente, por medio de su ius puniendi o potestad sancionadora, tanto en el ámbito estrictamente administrativo (derecho sancionador tributario) como en el ámbito penal, a través singularmente de la figura del delito fiscal. Así, en la prevención y lucha contra el fraude, el delito fiscal, junto con otras modalidades de delitos en perjuicio de la Administración Tributaria, debe cumplir una función de cierre del sistema conforme a las finalidades retributiva y preventiva propias del derecho penal.

En el caso de los delitos fiscales, consideramos que el bien jurídico está en el interés del Estado de recaudar tributos, engrosando así las arcas públicas de modo tal, que la mayor o menor ofensividad o dañosidad de una conducta se medirá teniendo en cuenta dicha finalidad estatal.

Para que una conducta sea delictiva no solamente es indispensable que sea un comportamiento externo, sino que además debe dañar u ofender de manera indefectible el bien específicamente protegido por la norma.

BAJO y BACIGALUPO<sup>29</sup>, sostienen que el bien jurídico protegido es un patrimonio concreto: el erario público, que el bien jurídico directamente

---

<sup>29</sup> Bajo, Miguel - Bacigalupo, Silvina, Delitos contra la hacienda pública, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, año 2000.

protegido por la ley y lesionado por el delito fiscal es el patrimonio de las haciendas públicas. Sostiene BACIGALUPO que hay una violación del “deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado”.

En el ámbito de nuestra prestigiosa doctrina vernácula, el profesor Miguel LANGON sostiene que estamos en presencia de bienes jurídicos de tipo institucional o supra individual, y se concreta en el orden financiero del Estado, las finanzas públicas, la renta estatal percibida para satisfacer las necesidades colectivas de la población.<sup>30</sup>

Para la Profesora ADELA RETA<sup>31</sup>, en los delitos tributarios, y fundamentalmente en la “vedette” de éstos, que no es otra que la Defraudación Tributaria (art. 110 del C.T.), se tutela el derecho del Estado a percibir tributos. Su opinión se circunscribe básicamente al ámbito del Código Tributario destacando que las normas del derecho penal tributario, no tutelan la totalidad de los tributos, ya que de acuerdo al art. 1 del C.T., no se aplican estas figuras, cuando se trata de tributos aduaneros o departamentales. Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta el inc. 3ro. de la referida disposición que establece “...no obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicaran a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional...”. Para la Dra. RETA el bien jurídico tutelado no es otro que el derecho del Estado a percibir los tributos a los que se les aplica el Código Tributario.

Por su parte, el Profesor CAIROLI<sup>32</sup>, considera que lo que el tipo penal protege es la hacienda pública o finanzas del Estado que está compuesta por todo aquello que constituye la riqueza del Estado y que éste obtiene en gran parte, de la recaudación de sus tributos. Refiriéndose a la defraudación tributaria afirma que esta es una norma penal que en su propia redacción incluye la objetividad jurídica tutelada, pues dice claramente que, el enriquecimiento indebido del sujeto activo del delito debe ser a expensas de los derechos del estado a la percepción tributaria.<sup>107</sup>

---

<sup>30</sup> Código Penal, anotado y comentado, T.2, Vol. 2, p. 59. 112.

<sup>31</sup> Reta, Adela, Anuario de Derecho Penal, T. III, p. 109.

<sup>32</sup> Cairolí, Milton, Curso de Derecho Penal, T. III, p. 89 y 90.

En tanto BAYARDO BENGUA, sostiene que hay conductas que ofenden el interés social en mantener una economía y hacienda públicas saneadas. Junto a la organización jurídica del Estado deben ser suficientemente garantizados sus ordenamientos económicos y financieros, como manera de que la economía y la hacienda pública puedan desarrollar regularmente sus fines.

El ordenamiento económico financiero y el político se integran y se complementan recíprocamente; la estabilidad y el regular desenvolvimiento de las relaciones económico financieras constituyen requisitos básicos para el desarrollo del Estado.

La economía pública es el complejo de las relaciones entre los hombres que tienen por objeto la satisfacción de las necesidades materiales. Cuando la riqueza se considera en función de la sociedad nacional se tiene lo que ha dado en llamarse la “Economía Pública”. Por su parte, la hacienda pública está constituida por todas las contribuciones, impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado. La hacienda pública no es otra cosa que las finanzas del Estado, consiste en un conjunto de operaciones preordenadas por el Estado como modo de procurarse los medios para los gastos públicos y la consecución de sus fines. La riqueza considerada en el plano social nacional, en función de la sociedad nacional, se llama Economía Nacional, que es la que nuestra ley penal ampara en forma preferencial.

Por su parte, el Profesor Gabriel ADRIASOLA<sup>33</sup> al analizar la hacienda pública como objeto de tutela penal y sus problemas de sistematización, ha señalado que la protección penal de la hacienda pública tiende a tutelar la seguridad de la recaudación tributaria estatal, entendida tal hacienda como el sistema de ingresos y gastos del Estado

Por su parte, MANZINI<sup>34</sup> expresaba que la hacienda es la actividad de la administración pública concerniente a los ingresos del Estado. La potestad de hacienda es la manifestación del poder público dirigido a tutelar los intereses relativos a los ingresos del Estado. El presupuesto jurídico constitucional de la actividad y de la potestad de hacienda está dado por el deber general, de todos los súbditos, de contribuir a los réditos del Estado y de respetarlos. Para este

---

<sup>33</sup> Adriasola, Gabriel, “Los delitos contra el orden tributario. Algunos problemas generales”

<sup>34</sup> Manzini, Tratado de derecho penal, p. 171.

autor, en el Estado moderno existe un deber ético, moral de contribuir con la hacienda estatal como una expresión de respeto al colectivo social. La omisión de contribuir supone una falta de respeto a los demás integrantes del conglomerado social ya que la contribución es en beneficio de todos y su ausencia representa un agravio también para todos. Esta concepción ética del derecho de hacienda está implícita en la idea del Estado constitucional. La orden de hacienda es la declaración de voluntad del Estado dirigida a determinar imperativamente la conducta del súbdito en beneficio de la recaudación del Estado.

Nuestra opinión: El concepto Economía Pública es indudablemente, un concepto macro, conceptualmente conexo al de Hacienda Pública.

Esta última, está constituida por el derecho legítimamente concedido por la Carta Magna, que el Estado tiene de percibir prestaciones pecuniarias denominadas “tributos”, ya sean tasas, impuestos o contribuciones especiales, con el fin de dar cumplimiento a los fines primordiales que aseguran su existencia y supervivencia. Si se considera a la hacienda pública como persona jurídica, podemos concluir que ella es el Estado mismo, ya que éste ejerce derechos y obligaciones referentes a su vida económica, atiende a sus gastos, administra sus bienes, recibe ingresos, compra y vende, contrae deudas y concede créditos.

En los delitos fiscales resulta por demás arduo atribuir mayor o menor prevalencia a uno de ambos bienes jurídicos que resultan ofendidos. En ambos casos, en forma directa o indirecta, el sujeto pasivo es siempre la comunidad social y en última instancia el Estado como persona jurídica mayor, pareciera que son bienes jurídicos que van de la mano y si bien son pasibles de conceptualizaciones y tutelas autónomas, no pueden desconocerse los abundantes puntos en común que existen entre ellos.

Expresa Franco<sup>35</sup>, en palabras que compartimos, “los delitos fiscales transgreden, a modo de conclusión, en primer lugar a la hacienda pública, por obstaculizarle al Estado su legítimo derecho a percibir los tributos, y en segundo lugar, a la economía pública pues a falta de recaudación por no pago de tributos, las cajas públicas quedan acéfalas de contenido y ello atenta contra

---

<sup>35</sup> Franco, Marccello. Ob. Cit. 113 y sgtes.

el equilibrio y la estabilidad de la vida económica, quedando privado el Estado de poder cumplir con sus fines, cuyo renunciamento le está vedado pues algunos de ellos constituyen su esencia, su razón de ser misma.”

No debe pasar por alto, que tanto la infracción como el delito agreden varios bienes jurídicos, sumando la infracción a esta vulneración, la actividad fiscalizadora de la Administración, así lo ha entendido el propio Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en sentencia Nro. 629 de fecha 12/11/2009, la cual expresa que *“El incumplimiento de las obligaciones formales impuestas por los Decretos y Resoluciones de la DGI fue más allá de una simple contravención, en tanto encubrió una real maniobra de defraudación mediante exclusión de ventas a través de una argucia tecnológica **por cual se alteraba el normal funcionamiento de control.**”* Otra diferenciación puede hallarse en el modo de atacar los bienes, esto es, por la intensidad del aspecto subjetivo del tipo.

### **REFLEXIÓN FINAL: LA ACUMULACIÓN DE SANCIONES, POR LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DE DEFRAUDACIÓN Y EL DELITO DE MISMO NOMBRE, NO AFECTA EL NON BIS IN IDEM.**

Desde la perspectiva temporal, bien recuerda ROMERO VILLANUEVA<sup>36</sup>, que el problema de la evasión fiscal no es reciente, y ya en Roma se la castigaba como parte de los crímenes de lesa majestad, con el extrañamiento del evasor, su venta en servidumbre y la confiscación de su patrimonio. De lo anterior, surge que históricamente el fenómeno de la evasión, o engaño al Fisco, se sufría con sanciones acumulables.

Expresa Franco<sup>37</sup>, con absoluta claridad y con acierto a nuestro criterio que, “No es de recibo a nuestro juicio concebir como una violación al principio referido, la duplicidad de sanciones (administrativas y penales) en los casos en que se aprecie identidad de sujeto activo, de hecho generador de la obligación tributaria y objeto material. Concebirlo de esa forma supondría una limitación ilegítima del *“ius puniendi”* del Estado, ya que la aplicación de una vía implicaría forzosamente la inaplicabilidad de la otra, aún cuando sus naturalezas jurídicas sean claramente disímiles.” “Conceder la prioridad al

---

<sup>36</sup> Romero Villanueva, Horacio J., “Una aproximación a la nueva reforma a la ley penal tributaria”.

<sup>37</sup> FRANCO, Marcangelo, ob. Cit. 195 y sgtes.

sistema administrativo sancionatorio fiscal en detrimento del sistema penal propiamente dicho y reducir este último a su mínima expresión no supone necesariamente que la utilización de ambos frente a una misma conducta conlleve a una violación del principio objeto de análisis.” “La aplicación del proceso penal y el administrativo frente a un mismo hecho no supone de modo alguno la violación del principio “*non bis in ídem*”, se trata de un proceder lícito del Estado, ya que la aplicación de una vía no supone inexorablemente la exclusión de la otra frente a un mismo supuesto fáctico, la una es perfectamente compatible con la otra, sin perjuicio de reconocer la autonomía y la independencia de ambas entre sí, lo que torna no vinculantes sus conclusiones. Análogo criterio se ha adoptado al consagrar la independencia de la acción civil de la penal en la Ley 16.162”. Al respecto el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. Turno ha sostenido que “...la independencia absoluta y definitiva de los procesos civil y penal que admite incluso la hipótesis de fallos contradictorios en cada una de las sedes, uno penal absolutorio y otro civil condenatorio, recién se consagra en la Ley 16.162. Por ello el damnificado puede promover y terminar el proceso civil simultáneamente con el proceso penal y con entera prescindencia de las vicisitudes y conclusiones de ésta última...”. “

En mismo sentido, se ha manifestado Langón<sup>38</sup>, en oportunidad de contestar la consulta realizada por el Dr. Shaw, en las Jornadas en conmemoración del 25 aniversario del Código Tributario, expresando rectamente que “... habría que verlo como sanciones acumulativas de distintas especies establecidas por el orden jurídico; que el “*non bis in ídem*” está referido a la materia procesal penal; y no a las otras administraciones, porque con ese criterio un sujeto que comete un homicidio culposo por exceso de velocidad va a ser sometido eventualmente a una pena de prisión, aunque no se haga efectiva por el procesamiento sin prisión de los homicidios culposos en vía penal y tenga una multa en la vía administrativa por exceso de velocidad. No creo que haya ahí materia de inconstitucionalidad porque son órbitas distintas...”

---

<sup>38</sup> LANGON, Miguel. “Delitos tributarios en el Código Tributario y leyes especiales.”, en Revista Tributaria Nro. 158. IUET. Pags. 609 y sgtes.

A contrario de lo fundamentado por la prestigiosa dogmática nacional penal citada, se ha manifestado en el ámbito penal Diego Silva Forne<sup>39</sup> y en el tributario Berro y Shaw, entendiendo que se violaría en citado principio, basado en la identidad de naturaleza existente entre la infracción de defraudación y el delito de mismo nombre.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia, se ha manifestado al respecto, entendiendo que con la imposición acumulativa de sanciones, que alguna dogmática nacional ha interpretado con naturaleza punitiva, no vulnera el principio conocido con el nombre “*nom bis in idem*”.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> SILVA FORNÉ, Diego. “Infracción Fiscal, Infracción Administrativa y Derecho Penal.”, en Revista “Derecho Penal, Hacienda y Administración Pública. F.C.U. Año. 2008, págs. 35 a 42.

<sup>40</sup> Sentencia Nro. 152 de fecha 17 de setiembre de 2007, que dispuso a modo de síntesis: Tampoco es de recibo la alegación de que se viola el principio de “*non bis in idem*”. Ello por cuanto, el presupuesto de hecho que da lugar a la clausura y aquel que supone la pena de defraudación tributaria son diferentes. En el primero se requiere únicamente la realización de ventas sin emisión de factura o documento, mientras que en el segundo se requiere la comprobación de que se han realizado actos fraudulentos con la intención de obtener un enriquecimiento indebido a expensas del derecho del Estado a obtener tributos (art. 96 CT). Tal es así que puede legítimamente clausurarse un establecimiento de acuerdo con la ley atacada sin que los hechos respectivos den lugar a enjuiciamiento o condena por defraudación tributaria. De modo que no se viola el “*non bis in idem*”, en tanto dicho principio prohíbe que se juzgue a una persona dos veces por el mismo hecho y cuyo verdadero sentido se relaciona con la eficacia de la cosa juzgada absolutoria en el derecho sancionatorio (cf. Tomassino, Armando, en principios, derechos y garantías de la ejecución penal, pág. 31) Empero, dicho principio no impide que se impongan dos sanciones por la misma conducta (una principal y la otra accesoria, prisión e inhabilitación o multa por ejemplo), como acertadamente afirma el Sr. Fiscal de Corte (fs. 136). Asimismo cabe destacar que las conductas descritas en la norma atacada son factibles de ser cumplidas por las entidades jurídicas, pero siempre a través de la actividad de personas, aunque sea a la explotación comercial a la que en definitiva se dirige la clausura, previéndose en la norma impugnada multiplicidad de supuestos habilitantes de la clausura, que emergen del giro amplio utilizado por el art. 69 de la ley 16134 en su redacción actual dada por el art. 467 de la ley 17930. Del análisis de la disposición emerge que una misma conducta cometida por un sujeto, persona física, puede simultáneamente verse atrapada por el régimen de la ley analizada y por las previsiones del art. 110 del Código Tributario, y en consecuencia con base a ello recae además de la clausura una pena, de las reguladas en el código penal, genéricamente en los arts. 68 a 84 del CP siendo en estas hipótesis un mismo supuesto tácito comprendido en dos normas que prevén sanciones, situación respecto de la cual la doctrina nacional ha analizado reiteradamente si ello configura, como lo sostuvo quien dedujo la excepción vulneración al “*non bis in idem*” (fs. 85). No esta prevista en nuestro sistema jurídico la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Asimismo, el delito de defraudación tributaria (art. 110 del dec. Ley No. 14306) prevé como única pena principal la privativa de libertad, de entre seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría. La pena de prisión lleva consigo la de suspensión de cargo u oficio público, profesiones académicas y derechos políticos (art. 82 del CP) y la de penitenciaría la inhabilitación para cargos, oficios públicos, derechos políticos por el tiempo que dure la condena, inhabilitación para el ejercicio de actividades académicas durante el mismo tiempo y pérdida de la patria potestad e incapacidad para administrar bienes por igual plazo (art. 81 del CP) por lo que las consecuencias jurídicas previstas en una y otra hipótesis, norma impugnada y delito de defraudación tributaria, son de diversa materialidad por lo que no se duplican. En definitiva, se concluye que existen diferencias sustanciales entre uno y otro régimen, el tributario penal y el penal tributario (en definitiva penal “*strictu sensu*”), aunque mediatamente las diversas sanciones con base al cumplimiento de una misma conducta puedan ser referidas a un único interés estatal, la percepción de los tributos. Las diversas consecuencias jurídicas previstas por los distintos segmentos del orden jurídico, en su especificidad, finalidad y presupuestos de aplicación así como en su materialidad, plasman diferencias que habilitan su coexistencia sin que ello vulnere principios de rango superior como el de “*non bis in idem*” invocado en la especie, ni siquiera en su alcance más amplio, no restringido a la cosa juzgada.

Otro ejemplo jurisprudencial relacionado con el tema, se constata claramente en el fuero penal, en acto jurisdiccional representativo de esta posición, N° 28/92 dictado por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. turno con integración de los ministros MARÍÑO, ALONSO y GUILLOT, que establece que "...una misma persona puede ser juzgada simultánea o sucesivamente por una conducta única (un solo evento) con fines diversos (administrativo, penal, etc.), mediante procedimientos diferentes (sumario administrativo, o juicio criminal) y merecer más de una sanción por aquel hecho (destitución o pena). Con todo ello no se transgrede el principio de non bis in ídem..."

En el derecho comparado, analizados los derechos positivos latinoamericanos, tomando como ejemplos más cercanos, el argentino y chileno, se puede observar con claridad meridiana, que ambos países sancionan, conductas similares a nuestra defraudación, con una sanción administrativa o pecuniaria y otra privativa de libertad. Según se establece en el artículo 17 de la Ley Penal Tributaria, las penas establecidas por la ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales. Por existir en el ordenamiento jurídico argentino esta compatibilidad, se exponen a continuación para cada uno de los hechos tipificados como delito fiscal en la norma, el régimen de penalidad aplicable, incluyendo las sanciones pecuniarias reguladas en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (artículos 46 a 48). 1. Delitos de evasión tributaria simple y apropiación indebida de tributos: multa de 2 a 10 veces el perjuicio ocasionado,<sup>2</sup> y pena privativa de libertad de 2 a 6 años. 2. En las evasiones tributarias agravadas por exceder el importe defraudado de un millón de pesos y por utilización de persona interpuesta: multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido y pena privativa de libertad de 3 años y seis meses a 9 años. 3. En el delito de evasión tributaria agravada por utilización fraudulenta de beneficios fiscales y en el de aprovechamiento de subsidios: multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido, pérdida del beneficio fiscal y/o posibilidad de su utilización por el término de 10 años y pena privativa de libertad de 3 años y medio a 9 años. 4. En el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales: pérdida del beneficio fiscal y/o



posibilidad de su utilización por el término de 10 años y pena privativa de libertad de 2 a 6 años. 5. En los delitos de insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros: pena privativa de libertad de 2 a 6 años. 6. En el delito de asociación ilícita fiscal: pena privativa de libertad de 3 años y medio a 9 años

La penalidad correspondiente a cada uno de los delitos fiscales tipificados en el Código Tributario chileno, a efectos expositivos, se dividirá de la siguiente forma, dando cuenta en cada caso, la acumulabilidad de sanciones, pecuniarias, y punitivas de diferente especie: a) Evasión común (art. 97 n° 4 inciso 1° del Código Tributario): multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años). b) Evasión del Impuesto a las Ventas y Servicios (art. 97 n° 4 inciso 2° del Código Tributario): multa del 100% al 300% de lo defraudado y presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo (entre 3 años y 1 día y 10 años). c) Omisión de presentación de declaración de impuestos (art. 97 n° 5 del Código Tributario): multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años). d) Reiteración en la omisión de documentación tributaria (art. 97 n° 10 inciso 3° del Código Tributario): multa del 50% al 500% del monto de la operación, clausura hasta por 20 días del establecimiento en que se haya cometido la infracción y presidio o relegación menores en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años) e) Pérdida o inutilización dolosa de libros de contabilidad o documentación tributaria (art. 97 n° 16 inciso 3°): multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años).

Como fácilmente puede constatare, en ambos ordenamientos latinoamericanos, se sanciona una conducta, con un régimen acumulativo de sanciones pecuniarias y punitivas de diferentes especies, situación que no se aleja de la regulada por nuestro orden positivo vigente.

## **CONCLUSIONES**

1. La similitud de la figura infraccional y la delictual, origina problemas de interpretación en los aplicadores del Derecho, por lo que se recomienda, proceder a una mejora en la descripción típica de las mismas.
2. Se recomienda, para el delito de defraudación tributaria, volver al establecimiento de condiciones objetivas de procesabilidad, como en el viejo tipo penal, establecido en el Código Tributario sancionado por Decreto Ley. 14.306. Lo anterior se fundamenta, en la constatación en la jurisprudencia penal, de la aplicación de excusas absolutorias, las que como fácilmente puede constatarse, no tienen base legal, lo que atenta claramente con lo dispuesto por el principio de legalidad e igualdad.
3. Surge patentizado de la argumentación plasmada en el cuerpo de este opúsculo, que la aplicación de varias sanciones, por la comisión de una misma conducta, no atenta contra el principio del “non bis in idem”.
4. En cuanto a la asimilación de regímenes jurídicos, entre infracciones y delitos, manifestamos el acuerdo en la aplicación de algunos principios básicos del derecho tuitivo penal, a las infracciones, lo que no significa una aplicación “in totum” de los mismos, (como por ejemplo el “non bis in idem”, el principio de personalidad, la sucesión) en mérito a las particulares características del Derecho Tributario.
5. Las diferencias en el engaño contenido en la infracción y el engaño exigido por el delito no se encuentran en su acepción conceptual normativa o lingüística gramatical, tampoco en la entidad del mismo, ya que ninguna de dichas normas la requiere, y finalmente tampoco en virtud del momento consumativo de los ilícitos en análisis ya que ambas figuras adelantan o anticipan la tutela del interés jurídico protegido a estadios anteriores al de efectiva lesión.

6. Las diferencias se observan en los contextos, en los caracteres de cada figura, pudiéndose sintetizar en: la prueba de la intencionalidad y en el bien jurídico tutelado, en pocas palabras; en razones de política criminal entendida esta como "...la obtención y realización de criterios en el ámbito de la prevención y, en su caso, represión de la criminalidad. Se trata de una sector objetivamente delimitado de la política general de Estado, siendo uno de sus cometidos configurar un derecho penal eficaz para protección de la sociedad, lo que requiere preservar el equilibrio entre el derecho de coerción y el ámbito de libertad de los ciudadanos".<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Righi, Esteban. "*Derecho Penal. Parte General*". Ed.Lexis Nexos. 2008. Página 15 y siguientes. Citado por DIAZ ORTIZ, José ; DOBLE REGIMEN SANCIONATORIO. UNICIDAD O DUALIDAD. DECISIONES DE POLITICA CRIMINAL en las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario. Año 2010. Bs As. Argentina.